



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Rechtsbescherming vóór, tijdens en na de onderlinge overlegprocedure

Bane, R.K.

Citation

Bane, R. K. (2023). Rechtsbescherming vóór, tijdens en na de onderlinge overlegprocedure. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2023(7463), 17-23. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3729619>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3729619>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Rechtsbescherming vóór, tijdens en na de onderlinge overlegprocedure

WFR 2023/26

Rechtsbescherming bij de onderlinge overlegprocedure is slechts beperkt (wettelijk) geregeld. Door middel van de Fiscale verzamelwet 2023 trekt de wetgever de rechtsbescherming bij afwijzing van een verzoek tot het initiëren van een onderlinge overlegprocedure op grond van een belastingverdrag of het EU-Arbitrageverdrag gelijk met de rechtsbescherming die belastingplichtigen genieten op grond van de Geschilbeslechtsrichtlijn. Hoewel dit een goede eerste stap is, zijn er nog diverse onderdelen in de onderlinge overlegprocedure waar rechtsbescherming ontbreekt. Deze bijdrage gaat in op de rechtsbescherming vóór, tijdens en na deze procedure.

1. Inleiding

Belastingplichtigen kunnen een onderlinge overlegprocedure starten op basis van een aantal grondslagen als er – kort gezegd – sprake is van belastingheffing in strijd met een belastingverdrag.² Indien belastingplichtigen een verzoek tot het initiëren van de onderlinge overlegprocedure indienen, beoordelen de bevoegde autoriteiten het verzoek. Indien zij het verzoek aanvaarden, dienen de betrokken staten in onderling overleg te treden om de belastingheffing in strijd met het verdrag op te heffen.³ Het betreft hier een inspanningsverplichting en geen resultaatverplichting. Afhankelijk van de gekozen grondslag, heeft de belastingplichtige eventueel toegang tot een arbitrageprocedure indien de betrokken staten er niet binnen de daarvoor geldende termijn in onderling overleg uit komen. Deze procedure resulteert in principe wél in een definitieve uitkomst van het geschil.

Op 23 mei 2022 heeft de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst (hierna: de staatssecretaris van Financiën) het wetsvoorstel ingediend voor de Fiscale verzamelwet 2023. Het daarin voorgestelde art. 39a AWR

bewerkstelt dat per 1 januari 2023 genomen besluiten tot afwijzing van verzoeken tot het opstarten van een onderlinge overlegprocedure die worden gedaan op grond van een belastingverdrag of het EU-Arbitrageverdrag⁴ als een voor bezwaar vatbare beschikking worden aangemerkt.⁵ Tot deze wetswijziging kon een belastingplichtige die een verzoek tot een Mutual Agreement Procedure (hierna: MAP) heeft ingediend op grond van een belastingverdrag of het EU-Arbitrageverdrag, niet terecht bij de belastingrechter indien het verzoek is afgewezen. Buiten de toegang tot de rechter ‘aan de poort’ bij het indienen van het verzoek, is er in principe geen fiscale rechtsbescherming meer nadat een verzoek tot het initiëren van de onderlinge overlegprocedure (al dan niet via de rechter) door de bevoegde autoriteiten is aanvaard.

Alvorens in te gaan op de rechtsbescherming bij afwijzing van een MAP-verzoek respectievelijk een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure, geef ik in paragraaf 2 de verschillende grondslagen voor een onderlinge overlegprocedure beknopt weer. Vervolgens zet ik de rechtsbescherming van belastingplichtigen uiteen bij de afwijzing van een MAP-verzoek (paragraaf 3), waarna ik (zeer kort) in zal gaan op de rechtsbescherming tijdens de MAP-procedure (paragraaf 4). Een aantal door Nederland gesloten belastingverdragen bevat, al dan niet via het Multilateraal Instrument, een regeling voor verplichte en bindende arbitrage. Ik zal in deze bijdrage ook verkennen of een belastingplichtige rechtsbescherming geniet bij het initiëren van de arbitrageprocedure als de bevoegde autoriteiten van de betrokken staten niet tijdig een oplossing in onderling overleg vinden (paragraaf 5). Net als bij de MAP-procedure, zal ik ook (zeer kort) ingaan op de rechtsbescherming tijdens de arbitrageprocedure (paragraaf 6). Tot slot bevat deze bijdrage een conclusie, met enkele aanbevelingen voor de wetgever om de rechtsbescherming tijdens de onderlinge overlegprocedure en, in het verlengde daarvan, de arbitrageprocedure te verbeteren (paragraaf 7).

Voor zowel de rechtsbescherming tijdens de MAP-procedure (paragraaf 4) als de rechtsbescherming tijdens de arbitrageprocedure (paragraaf 6), zal ik omwille van de lengte van deze bijdrage slechts summier ingaan op de rechtsbescherming van belastingplichtigen.

1 Rhys Bane is als belastingadviseur en advocaat verbonden aan DLA Piper Nederland NV en als buitenpromovendus verbonden aan de Universiteit Leiden. Deze bijdrage is geschreven op persoonlijke titel.

2 Of belastingheffing in strijd met het EU-Arbitrageverdrag, welke een zelfstandig zakelijkheidsbeginsel kent. Een separate MAP-procedure kan ook worden gevonden in de bepaling inzake het inwonerschap van niet-natuurlijke personen in een aantal belastingverdragen (in gevallen waarin er sprake is van een dubbele woonplaats).

3 Zie voor een uitgebreide omschrijving van de onderlinge overlegprocedure F.A. Engelen en F.P.G. Pötgens, *Mutual agreements (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2000.

4 Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG).

5 Vanwege het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming zoals dat is neergelegd in art. 26 AWR, staat een rechtsgang bij de belastingrechter slechts open tegen een belastingaanslag (art. 26 lid 1 onderdeel a AWR) of tegen een voor bezwaar vatbare beschikking (art. 26 lid 1 onderdeel b AWR).

2. Grondslagen voor de onderlinge overlegprocedure

Er zijn vanuit Nederlands perspectief drie verschillende grondslagen voor de onderlinge overlegprocedure te identificeren:

- i. Wet fiscale arbitrage;⁶
- ii. EU-Arbitrageverdrag; en
- iii. Belastingverdragen.⁷

In de volgende paragrafen volgt een zeer beknopt overzicht van de verschillende grondslagen voor de onderlinge overlegprocedure.

2.1 Wet fiscale arbitrage

Met ingang van 1 juli 2019 heeft Nederland de Geschilbeslechtsingsrichtlijn geïmplementeerd middels de Wet fiscale arbitrage. De Wet fiscale arbitrage voorziet in een onderlinge overlegprocedure indien er sprake is van een geschil tussen Nederland en één of meer andere EU-lidstaten over de uitleg of toepassing van bilaterale belastingverdragen of over de uitleg of toepassing van het EU-Arbitrageverdrag.⁸

Als een belastingplichtige een klacht indient bij de bevoegde autoriteiten, beslissen de bevoegde autoriteiten vervolgens of de klacht wordt aanvaard of afgewezen.⁹ Als de bevoegde autoriteiten de klacht aanvaardden, vangt de termijn voor het in onderling overleg oplossen van het geschilpunt aan.¹⁰

Indien de bevoegde autoriteiten het geschil niet binnen twee of, in het geval van verlenging, maximaal drie jaar¹¹ oplossen, kan de belastingplichtige verzoeken een arbitragecommissie in te stellen.¹² De arbitragecommissie dient binnen zes maanden of, in het geval van verlenging, maximaal twaalf maanden na de dag van instelling schriftelijk advies uit te brengen over de beslechting van het geschilpunt.¹³ De lidstaten kunnen dit advies opvolgen, of binnen zes maanden ervan afwijken. Als er geen overeenstemming wordt bereikt over de afwijking, is het advies bindend.¹⁴

6 Welke de Nederlandse implementatie is van Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie (hierna: de Geschilbeslechtsingsrichtlijn).

7 Zie ook W.E.J. Dijkstra, D. Horvath & F.P.G. Pötgens, 'Een labyrint van keuzes bij internationale fiscale geschilbeslechting', *WFR* 2021/145.

8 Art. 1.1 lid 1 WFA.

9 Art. 2.5 lid 1 WFA. Afwijzing is slechts op een beperkt aantal gronden mogelijk, zie art. 2.5 lid 3 WFA.

10 Art. 3.1 lid 1 WFA. De klacht kan ook unilateraal worden afgedaan binnen 6 maanden na ontvangst van de klacht, zie art. 2.5 lid 4 WFA.

11 Art. 3.1 lid 3 WFA. De verlenging dient schriftelijk en gemotiveerd te worden gecommuniceerd door de bevoegde autoriteiten.

12 Art. 4.1 lid 1 onderdeel b WFA.

13 Art. 4.8 lid 1 WFA.

14 Art. 4.9 lid 1 en 2 WFA.

2.2 EU-Arbitrageverdrag

Nederland is sinds het ontstaan van het EU-Arbitrageverdrag partij bij dit verdrag. Het EU-Arbitrageverdrag voorziet in een zelfstandig zakelijkheidsbeginsel, neergelegd in art. 4 van het verdrag. Het EU-Arbitrageverdrag voorziet net als de Wet fiscale arbitrage in een onderlinge overlegprocedure,¹⁵ gevolgd door een arbitrageprocedure.¹⁶ Het EU-Arbitrageverdrag ziet alleen op verrekenprijsgeschillen en niet op interpretatiegeschillen.¹⁷

Qua procedure is het EU-Arbitrageverdrag vergelijkbaar met de Wet fiscale arbitrage. Het grote verschil tussen de twee mechanismen is dat de Wet fiscale arbitrage meer waarborgen bevat voor belastingplichtigen¹⁸ en dat de Wet fiscale arbitrage niet alleen verrekenprijsgeschillen, maar ook interpretatiegeschillen omvat.¹⁹

2.3 Belastingverdragen

Nederland heeft al geruime tijd als inzet bij verdragsonderhandelingen om een arbitragebepaling op te nemen in het af te sluiten verdrag.²⁰ Veel van de oudere arbitragebepalingen lijken echter weinig op de arbitragebepaling zoals deze is opgenomen in de versies van het OESO-modelverdrag verschenen sinds 2008. De arbitragebepaling opgenomen in het OESO-modelverdrag van 2008 en later voorziet in verplichte²¹ en bindende²² arbitrage.

Nederland heeft sinds het verschijnen van het OESO-modelverdrag van 2008 een groot aantal arbitragebepalingen opgenomen in zijn belastingverdragen. Ook het Multilateraal Instrument heeft ervoor gezorgd dat veel

15 Art. 6 EU-Arbitrageverdrag.

16 Art. 7 EU-Arbitrageverdrag.

17 Bij verrekenprijsgeschillen welke onder het EU-Arbitrageverdrag vallen, kan het gaan om een verrekenprijscorrectie opgelegd door een andere EU-lidstaat (bijvoorbeeld een opheffing van de verkoopprijs van goederen verkocht aan een Nederlands concernonderdeel). Ook zou een verschil in allocatie van winst tussen hoofdduis en vaste inrichting onder het EU-Arbitrageverdrag kunnen vallen. Een voorbeeld van een interpretatiegeschil (welke niet onder het EU-Arbitrageverdrag kan vallen) is de vraag of er sprake is van een vaste inrichting of niet. Dat is een kwestie van het interpreteren van specifieke verdragsbepalingen.

18 De rechtsbescherming is op een aantal momenten tijdens de procedure uitdrukkelijk geregeld. Dit is niet het geval bij het EU-Arbitrageverdrag. Verwezen zij bijvoorbeeld naar de kwalificatie van een afwijzing als een voor bezwaar vatbare beschikking indien alle betrokken lidstaten de klacht afwijzen op grond van art. 2.6 lid 1 WFA en de arbitrageprocedure die kan worden ingesteld indien ten minste één EU-lidstaat een klacht aanvaardt, maar een of meer andere EU-lidstaten de klacht afwijzen op grond van art. 4.1 lid 1 onderdeel a Wet fiscale arbitrage.

19 Zie voor een uitgebreid overzicht van de overeenkomsten en verschillen W.E.J. Dijkstra, D. Horvath & F.P.G. Pötgens, 'Een labyrint van keuzes bij internationale fiscale geschilbeslechting', *WFR* 2021/145.

20 Verwezen zij naar de verschillende notities inzake het verdragsbeleid die de afgelopen decennia zijn verschenen.

21 Dat wil zeggen, als een belastingplichtige erom verzoekt en er is voldaan aan de voorwaarden, zijn staten verplicht de procedure te initiëren.

22 Dat wil zeggen dat staten gebonden zijn aan de uitkomst van de procedure.

belastingverdragen waarin geen arbitragebepaling was opgenomen, of waar een verouderde arbitragebepaling was opgenomen, zo zijn aangepast zodat deze ook een bepaling bevatten die voorziet in verplichte en bindende arbitrage.

Waar de bepalingen die zijn ingevoerd op grond van het Multilateraal Instrument al enige uitwerking bevatten van de procedure, bevatten bepalingen die zijn gebaseerd op art. 25 lid 5 van het meest recente OESO-modelverdrag geen uitwerking van de procedure. De details moeten door middel van een onderlinge overlegprocedure worden afgesproken tussen de staten die partij zijn bij het belastingverdrag. Nederland heeft slechts met enkele staten dergelijke regels afgesproken. Voorbeelden daarvan zijn Duitsland en de Verenigde Staten.

3. Rechtsbescherming bij afwijzing van een MAP-verzoek

Voor wat betreft de rechtsbescherming bij afwijzing van een MAP-verzoek dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de Wet fiscale arbitrage aan de ene kant en belastingverdragen en het EU-Arbitrageverdrag aan de andere kant. Waar de Wet fiscale arbitrage specifiek voorziet in rechtsbescherming bij een afwijzing van een MAP-verzoek, voorzien belastingverdragen en het EU-Arbitrageverdrag (alsmede de belastingwet) hier niet in.

3.1 Wet fiscale arbitrage

De Wet fiscale arbitrage voorziet in een fijnmazige regeling voor rechtsbescherming voor wat betreft de vraag of er toegang is tot de onderlinge overlegprocedure. Het door de belastingplichtige bij alle betrokken bevoegde autoriteiten ingediende verzoek²³ wordt zelfstandig beoordeeld door elk van de betrokken bevoegde autoriteiten. Indien één, maar niet alle betrokken bevoegde autoriteiten het ingediende verzoek afwijzen, wordt de vraag of de belastingplichtige toegang heeft tot de onderlinge overlegprocedure op grond van de Wet fiscale arbitrage beslecht middels een in de Geschilbeslechtsrichtlijn (en de Wet fiscale arbitrage) opgenomen arbitrageprocedure.²⁴ In dat geval staat ook geen rechtsbescherming open bij de belastingrechter.²⁵

Indien alle betrokken bevoegde autoriteiten het ingediende verzoek afwijzen, staan de nationale rechtsmiddelen van de betrokken lidstaten tot de beschikking van belastingplichtige. Voor Nederland betekent dat dat de afwijzing kwalificeert als een voor bezwaar vatbare beschik-

king en dat bezwaar en beroep openstaat.²⁶ Indien bezwaar of beroep in één van de lidstaten, maar niet alle lidstaten, succesvol is, zal de toegangsvraag worden voorgelegd aan het hiervoor genoemde arbitragepanel. Indien het bezwaar of beroep in alle lidstaten succesvol is, heeft de belastingplichtige toegang tot de onderlinge overlegprocedure.

3.2 EU-Arbitrageverdrag en belastingverdragen

Anders dan bij de Wet fiscale arbitrage, was tot 1 januari 2023 rechtsbescherming bij een afwijzing van een verzoek tot het initiëren van de onderlinge overlegprocedure op grond van een belastingverdrag of het EU-Arbitrageverdrag (nog) niet wettelijke geregeld.²⁷

In 2017 heeft de Rechtbank Amsterdam geoordeeld dat een afwijzing van een verzoek om de onderlinge overlegprocedure te initiëren aan te merken valt als een besluit in de zin van art. 1:3 Awb. In die zaak ging het om een inwoner van Nederland die een uitkering krachtens de Duitse wet 'Gesetz zur Zahlbarmachung von Renten aus Beschäftigungen in einem Getto' ontving, waarbij volgens eiseres deze uitkering zowel in Duitsland als in Nederland werd belast. Omdat de rechtbank oordeelde dat een afwijzing van een verzoek om de onderlinge overlegprocedure te initiëren aan te merken valt als een besluit in de zin van art. 1:3 Awb, maar niet als een ingevolge de belastingwet genomen besluit, kan bezwaar en beroep worden ingesteld tegen dit besluit.²⁸ In dat geval staat een rechtsgang bij de algemene bestuursrechter open.²⁹

Ingevolge art. 1:3 lid 1 Awb wordt onder een besluit verstaan een i) schriftelijke beslissing ii) van een bestuursorgaan, iii) inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling. In de zaak waar het om ging in de uitspraak van Rechtbank Amsterdam, was buiten discussie dat er sprake was van een schriftelijke beslissing (het betrof een brief) van een bestuursorgaan (de staatssecretaris van Financien). De rechtbank oordeelde verder dat de beslissing om niet in overleg te treden met Duitsland voortvloeide uit de belastingverdragen met Duitsland (het belastingverdrag van 1959 en het belastingverdrag van 2012), waarmee de publiekrechtelijke rechtshandeling ook vaststond. Het feit dat de onderlinge overlegprocedure een inspanningsverplichting betreft en dat de Nederlandse bevoegde autoriteiten verwachtten dat het verzoek nergens toe zou leiden, verandert niet dat er sprake is van een besluit in de zin van art. 1:3 lid 1 Awb.³⁰

23 Of, indien het een kleine belastingplichtige in de zin van art. 2.7 lid 1 WFA betreft, het verzoek in de woonstaat is ingediend en door de bevoegde autoriteiten van de woonstaat is doorgezonden naar de overige betrokken staten. Zie voor de situatie waarin in Nederland de woonstaat is art. 2.7 WFA.

24 Art. 4.1 lid 1 onderdeel a WFA.

25 Art. 2.5 lid 1 WFA.

26 Art. 2.6 lid 1 WFA jo. art. 26 lid 1 onderdeel b AWR.

27 In het verlengde daarvan moet worden opgemerkt dat belastingverdragen en het EU-Arbitrageverdrag geen zelfstandige plicht in het leven roepen om (inter)nationaalrechtelijke rechtsbescherming te bieden bij afwijzing van verzoeken op grond van één van de verdragen.

28 Op grond van art. 8:1 Awb jo. 7:1 Awb.

29 Rb. Amsterdam 25-07-2017, nr. AMS 16 5412, ECLI:NL:RBAMS:2017:9099.

30 Ibid., r.o. 16-17.

De Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft in vergelijkbare zin geoordeeld in twee zaken in het begin van 2021.³¹ Ten aanzien van de publiekrechtelijke grondslag, oordeelde de Afdeling dat voor zover verdragsbepalingen eenieder verbindend zijn als bedoeld in de artikelen 93 en 94 van de Grondwet, een beslissing op grond van een belastingverdrag een publiekrechtelijke grondslag kent. De bepaling inzake de onderlinge overlegprocedure is eenieder verbindend omdat de zinsnede 'indien de klacht gegrond wordt geacht' volgens de Afdeling onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig geformuleerd is om zonder meer als objectief recht in de nationale rechtsorde door de rechter te worden toegepast.

Overigens heeft de staatssecretaris van Financiën in het Besluit Onderlinge overlegprocedures³² uitdrukkelijk benoemd dat een aanvaarding of afwijzing van een verzoek dat op grond van een belastingverdrag of het EU-Arbitrageverdrag is ingediend, een beslissing is waartegen bezwaar kan worden gemaakt.³³

Het nieuwe art. 39a AWR (zoals geïntroduceerd met de Fiscale verzamelwet 2023) wijst een afwijzing³⁴ van een verzoek dat op grond van een belastingverdrag of het EU-Arbitrageverdrag is ingediend uitdrukkelijk aan als voor bezwaar vatbare beschikking, zodat een dergelijk besluit binnen de reikwijdte van art. 26 lid 1 AWR valt. Art. XVI lid 1 onderdeel e van de Fiscale verzamelwet 2023 bevestigt voorts dat de datum van de dagtekening van het besluit leidend is om te bepalen of een afwijzing van een MAP-verzoek een voor bezwaar vatbare beschikking is of niet. Als de datum ligt op of na 1 januari 2023, heeft de belastingplichtige toegang tot de belastingrechter, anders zal de belastingplichtige naar de algemene bestuursrechter moeten.

4. Rechtsbescherming tijdens de MAP-procedure

Voor aanvullende rechtsbescherming tijdens de MAP-procedure zijn er onder alle drie de grondslagen (Wet fiscale arbitrage, EU-Arbitrageverdrag en belastingverdragen) geen aanknopingspunten. Communicatie tussen de belastingplichtige en de bevoegde autoriteiten over de zaak zal niet aan alle kenmerken van een besluit in de zin van art. 1:3 lid 1 Awb voldoen (in het bijzonder zal er geen sprake

zijn van een publiekrechtelijke rechtshandeling), waardoor ook geen bestuursrechtelijke rechtsingang beschikbaar is.

Bij gebrek aan een andere rechtsingang, zal een belastingplichtige een eventueel geschil, bijvoorbeeld over het feitelijk handelen³⁵ van de Nederlandse bevoegde autoriteiten, voor moeten leggen bij de civiele rechter.³⁶ Voor wat betreft de Wet fiscale arbitrage, zou kunnen worden betoogd dat belastingplichtigen op grond van art. 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie recht hebben op een doeltreffende voorziening in rechte.³⁷ Dit omdat de Wet fiscale arbitrage de implementatie van de Geschilbeslechtsrichtlijn vormt, welke door het recht van de Unie gewaarborgde rechten in het leven heeft geroepen.³⁸ Daarbij dient ook verwezen te worden naar de uitdrukkelijke bevestiging in de Wet fiscale arbitrage dat een belastingplichtige zich kan wenden tot de voorzieningenrechter³⁹ bij het niet-tijdig instellen van de arbitragecommissie c.q. het vaststellen van de werkingsregels (waarover later meer).⁴⁰

Voorgaande roept de vraag op, welke in deze bijdrage onbeantwoord blijft, of in het geval de bevoegde autoriteiten het verzoek tot het initiëren van de onderlinge overlegprocedure aanvaarden, doch de onderlinge overlegprocedure feitelijk niet initiëren en daarmee niet voldoen aan de uit de verdragsbepaling voortvloeiende inspanningsverplichting, belastingplichtigen middels een beroep bij de voorzieningenrechter deze inspanningsverplichting kunnen afdwingen.

5. Rechtsbescherming bij het initiëren van arbitrage

Om de arbitrageprocedure te initiëren, dient de belastingplichtige een verzoek in te dienen bij de bevoegde autoriteiten nadat de termijn die staat voor de onderlinge overlegprocedure is verlopen.⁴¹ Daarbij moet een onderscheid

31 ABRvS 3 februari 2021, nr. 201900918/1/A3, ECLI:NL:RVS:2021:205 en ABRvS 3 maart 2021, nr. 201904489/1/A3, ECLI:NL:RVS:2021:206.

32 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 11 juni 2020, nr. 2020-0000101607, *Stcrt.* 2020, 32689.

33 *Ibid.*, par. 4.3.

34 Hoewel het Besluit Onderlinge overlegprocedures spreekt van aanvaarding én afwijzing en de Fiscale verzamelwet 2023 slechts spreekt van afwijzing, zal er waarschijnlijk geen afwijking beoogd zijn. Daarbij zou een eventuele gedeeltelijke afwijzing waarschijnlijk moeten worden gelezen als een afwijzing waartegen bezwaar en beroep open staat.

35 Of het gebrek aan handelen.

36 Art. 112 GW.

37 Het EU-Arbitrageverdrag is (waarschijnlijk) geen Unierecht en valt derhalve buiten de reikwijdte van het Handvest. Zie H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage binnen de EU (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, p. 7-10 en J. Voje, 'The Limits to the Participation of the Taxpayer in Tax Dispute Resolution Procedure Under the Dispute Resolution Directive', *Inter-tax* 2020, vol. 48, nr. 2, par. 2.1.2.

38 Zie ook art. 51 lid 1 Handvest.

39 Het betreft de civielrechtelijke voorzieningenrechter blijkens de memorie van toelichting (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 110, nr. 3, p. 29). Dit is logisch, omdat voor de bestuursrechtelijke voorzieningenrechter een bodemprocedure vereist is (welke een besluit vereist).

40 Art. 4.2 lid 1 WFA voor wat betreft het niet-tijdig instellen van de arbitragecommissie en art. 4.5 lid 7 WFA voor wat betreft het vaststellen van de werkingsregels.

41 Zie voor de Wet fiscale arbitrage art. 4.1 lid 1 onderdeel b jo. art. 3.1 WFA, voor belastingverdragen de met art. 25 lid 5 van het OESO-Modelverdrag overeenkomende bepaling (of de door het MLI ingevoegde bepaling) en voor het EU-Arbitrageverdrag art. 7 lid 1 van het EU-Arbitrageverdrag.

worden gemaakt tussen het EU-Arbitrageverdrag en belastingverdragen aan de ene kant en de Wet fiscale arbitrage aan de andere kant. Ten aanzien van de hieronder gemaakte opmerkingen geldt dat deze allemaal uitgaan van een eventuele afwijzing door Nederland (en niet door de bevoegde autoriteiten van de andere Staat).

5.1 EU-Arbitrageverdrag en belastingverdragen

Het EU-Arbitrageverdrag en de door Nederland gesloten belastingverdragen bevatten, op zichzelf beschouwd, geen aanknopingspunten voor nationale rechtsbescherming. De in paragraaf 3.2 benoemde mogelijkheid om in bezwaar te gaan tegen een afwijzing en om in beroep te gaan tegen de (afwijzende) beslissing op bezwaar, die tot 1 januari bij de algemene bestuursrechter lag en momenteel bij de belastingrechter is komen te berusten, geldt niet onverkort voor het initiëren van de arbitrageprocedure.⁴²

Het is echter geen grote stap om te concluderen dat het afwijzen van een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure ook een besluit in de zin van art. 1:3 Awb inhoudt. Zo dient een belastingplichtige een schriftelijk verzoek⁴³ in om de arbitrageprocedure te initiëren bij de bevoegde autoriteiten. De bevoegde autoriteiten zullen in de regel schriftelijk reageren op een dergelijk verzoek. Daarbij staat het ook vast dat het al dan niet aanvaarden van het verzoek tot arbitrage een publiekrechtelijke rechtshandeling omvat, gebaseerd op het EU-Arbitrageverdrag, respectievelijk het van toepassing zijnde belastingverdrag.⁴⁴ Voorts staat ook vast dat art. 26 AWR niet in de weg staat aan toegang tot de algemene bestuursrechter: de belastingwet omvat geen belastingverdragen of het EU-Arbitrageverdrag.⁴⁵

Op basis van de redenering van de Rechtbank Amsterdam en de Afdeling ten aanzien van een verzoek tot het initiëren van een onderlinge overlegprocedure, zou de conclusie ten aanzien van een verzoek tot het initiëren van een arbitrageprocedure gelijklopend moeten zijn. Dat zou betekenen dat bij een eventuele afwijzing van een verzoek

tot het initiëren van de arbitrageprocedure, de algemene bestuursrechter bevoegd zou zijn, ook na inwerkingtreding van de Fiscale verzamelwet 2023, nu deze slechts ziet op een verzoek tot het initiëren van de onderlinge overlegprocedure.

5.2 Wet fiscale arbitrage

De Wet fiscale arbitrage bevat geen bepaling die de afwijzing van een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure aanmerkt als een voor bezwaar vatbare beschikking. Daarbij is een belangrijk verschil tussen de Wet fiscale arbitrage aan de ene kant en het EU-Arbitrageverdrag en belastingverdragen aan de andere, dat de Wet fiscale arbitrage (waarschijnlijk) binnen de reikwijdte van het begrip 'belastingwet' van art. 2 lid 1 onderdeel a AWR valt.⁴⁶

De wetgever lijkt ervan uit te zijn gegaan dat de Wet fiscale arbitrage binnen de reikwijdte van het begrip 'belastingwet' in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel a AWR valt. Dit volgt uit het feit dat een afwijzing van een verzoek tot het initiëren een voor bezwaar vatbare beschikking kan zijn op grond van art. 2.6 WFA. Daarmee is een band gecreëerd met art. 26 lid 1 onderdeel b AWR, welke het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming omschrijft.⁴⁷

Zoals eerder uiteengezet, vereist toegang tot de algemene bestuursrechter dat er sprake is van een besluit in de zin van art. 1:3 Awb én dat het besluit geen 'ingevolge de belastingwet genomen besluit' is. Immers, als er sprake is van 'een ingevolge de belastingwet genomen besluit', is het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming van toepassing.

Op basis van het voorgaande kan worden geconcludeerd dat het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming met zich brengt dat anders dan bij het EU-Arbitrageverdrag en belastingverdragen, tegen een afwijzing van een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure op grond van art. 4.1 lid 1 onderdeel b WFA geen beroep openstaat bij de algemene bestuursrechter.

Vervolgens komt de vraag op of de hiervoor getrokken conclusie in overeenstemming is met in eerste instantie secundair Unierecht en in tweede instantie primair Unierecht. Voor wat betreft het secundaire Unierecht geldt dat indien Nederland de Geschilbeslechtsrichtlijn incorrect

42 De uitspraken van de Rechtbank Amsterdam en de Afdeling zien slechts op het afwijzen van een MAP-verzoek en het Besluit Onderlinge overlegprocedures benoemt ook slechts de rechtsmiddelen die openstaan tegen het afwijzen van een MAP-verzoek.

43 Het Besluit Onderlinge overlegprocedures en het EU-Arbitrageverdrag geven niet aan dat een dergelijk verzoek schriftelijk moet geschieden. De Wet fiscale arbitrage (art. 4.1 lid 1 WFA) en belastingverdragen (bepalingen gebaseerd op art. 25 lid 5 van het OESO-Modelverdrag c.q. de arbitragebepalingen uit het MLI) doen dit wel.

44 Een en ander doordat ook deze bepalingen eenieder verbindend zijn omdat deze bepalingen onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig geformuleerd zijn om zonder meer als objectief recht in de nationale rechtsorde door de rechter te worden toegepast.

45 Zie ook Rb. Amsterdam 25 juli 2017, nr. AMS 16 5412, ECLI:NL:RBAMS:2017:9099, ABRvS 3 februari 2021, nr. 201900918/1/A3, ECLI:NL:RVS:2021:205 en ABRvS 3 maart 2021, nr. 201904489/1/A3, ECLI:NL:RVS:2021:206 t.a.v. de onderlinge overlegprocedure.

46 Ten aanzien van belastingverdragen geldt dat in de parlementaire toelichting bij de invoering van art. 2 lid 1 onderdeel a AWR uitdrukkelijk is bevestigd dat belastingverdragen buiten de reikwijdte van het begrip 'belastingwet' vallen, zie ABRvS 3 februari 2021, nr. 201900918/1/A3, ECLI:NL:RVS:2021:205 en ABRvS 3 maart 2021, nr. 201904489/1/A3, ECLI:NL:RVS:2021:206. Anders dan bij de andere grondslagen, is de Wet fiscale arbitrage neergelegd in een wet in de formele zin en zou die wet dus onder het begrip 'belastingwet' kunnen vallen.

47 Art. 26 lid 1 aanhef AWR spreekt verder van "een ingevolge de belastingwet genomen besluit".

heeft geïmplementeerd, richtlijnconforme interpretatie of een direct beroep op de richtlijn wellicht mogelijk zijn.⁴⁸ De Geschilbeslechtsrichtlijn bevat echter geen aanknopingspunten om te kunnen concluderen dat Nederland een rechtsmiddel open had moeten stellen tegen een afwijzing van een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure of niet.⁴⁹ In zoverre lijkt Nederland op dit punt de Geschilbeslechtsrichtlijn dan ook niet onjuist of onvolledig te hebben geïmplementeerd.

Voor wat betreft het primaire Unierecht geldt dat daar doorgaans geen rechtstreeks beroep op kan worden gedaan door belastingplichtigen en dat de bepalingen van de Geschilbeslechtsrichtlijn slechts getoetst kunnen worden aan het primaire Unierecht door het Hof van Justitie van de Europese Unie.⁵⁰ De vraag zou kunnen worden gesteld of het gebrek aan een rechtsmiddel tegen de afwijzing van een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure in overeenstemming is met art. 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.⁵¹ Nederland brengt immers het recht van de Unie (de Geschilbeslechtsrichtlijn) ten uitvoer, waardoor er wordt getreden binnen de werkingssfeer van het Handvest.⁵² In de Geschilbeslechtsrichtlijn zelf valt echter te lezen dat de richtlijn de grondrechten die zijn erkend in het Handvest eerbiedigt.⁵³ Daarbij zij ook opgemerkt dat als het Hof van Justitie van de Europese Unie de Geschilbeslechtsrichtlijn zou toetsen aan het primaire Unierecht, dit slechts marginaal zal gebeuren.⁵⁴ Op basis van het voorgaande, lijkt het erop dat belastingplichtigen bot zullen vangen bij een eventuele rechtsgang tegen een afwijzing van een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure op grond van de Wet fiscale arbitrage.

Tot slot verdient het opmerking dat de Geschilbeslechtsrichtlijn de lidstaten niet lijkt te verbieden om nationaal-rechtelijk rechtsbescherming te bieden tegen de afwijzing van een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure. De wetgever zou door het introduceren van rechtsbescher-

ming tegen een dergelijke afwijzing dan ook waarschijnlijk niet in strijd handelen met de Geschilbeslechtsrichtlijn.

6. Rechtsbescherming tijdens de arbitrageprocedure

Na het initiëren van de arbitrageprocedure, is er een groot aantal procedurele stappen die moeten worden genomen. Zo moeten er bijvoorbeeld arbiters worden aangewezen, moet er een voorzitter van het arbitragepanel worden aangewezen en moeten er werkingsregels worden vastgesteld. Deze paragraaf adresseert de vraag hoe het zit met de rechtsbescherming nadat een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure is aanvaard.

6.1 Wet fiscale arbitrage

De Wet fiscale arbitrage bepaalt dat het (in ieder geval) mogelijk is om via de voorzieningenrechter van de rechtbank het instellen van de arbitragecommissie⁵⁵ en het vaststellen van de werkingsregels⁵⁶ af te dwingen.⁵⁷ Het is denkbaar dat ook andere procedurele stappen kunnen worden afgedwongen via de voorzieningenrechter van de rechtbank.

6.2 EU-Arbitrageverdrag en belastingverdragen

Het EU-Arbitrageverdrag en de door Nederland gesloten belastingverdragen kennen geen regeling voor rechtsbescherming tijdens de arbitrageprocedure. Verder zwijgt ook het Besluit Onderlinge overlegprocedures over eventuele rechtsbescherming tijdens de arbitrageprocedure.

Bij gebrek aan een andere rechtsingang, zal een belastingplichtige het geschil voor moeten leggen aan de civiele rechter.⁵⁸ Voorgaande roept de vraag op of in het geval de bevoegde autoriteiten het verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure aanvaarden, maar niet de procedurele stappen nemen die zouden moeten worden genomen, zoals het benoemen van arbiters en het overeenkomen van de *terms of reference*, een belastingplichtige door middel van een beroep bij de voorzieningenrechter deze handelingen zou kunnen afdwingen.

7. Conclusie

Met de Fiscale verzamelwet 2023 wordt de rechtsbescherming bij de afwijzing van een verzoek tot het initiëren van een onderlinge overlegprocedure meer uniform geregeld. Voor elke rechtsgrond (Wet fiscale arbitrage, EU-Arbitra-

48 Zie N. Foster, *Foster on EU Law*, Oxford: Oxford University Press 2020, par. 6.3.5 en 6.4.2.

49 De Geschilbeslechtsrichtlijn bevat een cryptische tekst in het slot van art. 6 lid 1 waaruit blijkt dat belastingplichtigen de toegangsvraag niet voor kunnen leggen aan een arbitragepanel als tegen de afwijzing van het MAP-verzoek geen beroep kan worden ingesteld, geen beroep aanhangig is of de belanghebbende formeel afstand heeft gedaan van zijn recht van beroep. Een ander volgt ook uit de Nederlandse memorie van toelichting bij de Wet fiscale arbitrage (zie *Kamerstukken II 2018/19*, 35 110, nr. 3, p. 28).

50 Dit zal dan (waarschijnlijk) via de prejudiciële procedure van art. 267 VWEU moeten lopen.

51 Art. 47 van het Handvest geeft het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht.

52 Art. 51 Handvest.

53 Geschilbeslechtsrichtlijn, overweging 9.

54 Zie J.J.A.M. Korving, 'De Europese driehoek: over de verhouding tussen primair EU-recht, secundair EU-recht en nationaal recht', *TFO 2022/182.1*, par. 4.3 en R. Szudoczky, *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, Amsterdam: IBFD 2014, par. 7.4.4.2 onder (iv).

55 Art. 4.2 lid 1 WFA.

56 Art. 4.5 lid 7 WFA.

57 Op grond van de Geschilbeslechtsrichtlijn (art. 7 lid 1 eerste zin en 11 lid 4 tweede zin Geschilbeslechtsrichtlijn). Ook indien de belastingplichtige het eindbesluit niet heeft ontvangen, kan deze zich wenden tot de voorzieningenrechter (zie ook art. 4.9 lid 4 WFA).

58 Art. 112 GW.

geverdrag en belastingverdragen) kan de belastingplichtige voortaan terecht bij de belastingrechter.

De vraag komt echter op of de wetgever niet ook in dezelfde rechtsbescherming had moeten voorzien voor een afwijzing van een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure. Voor wat betreft het EU-Arbitrageverdrag en belastingverdragen, zou kunnen worden geconcludeerd dat tegen een afwijzing van een dergelijk verzoek ook bezwaar en beroep bij de algemene bestuursrechter open zou moeten staan. Dit kan worden gebaseerd op de in de eerder aangehaalde uitspraken neergelegde redenering over de vraag of bezwaar en beroep open staat tegen een afwijzing van een MAP-verzoek.

Voor wat betreft de Wet fiscale arbitrage, ligt dit genuanceerder. De Wet fiscale arbitrage lijkt onder het begrip 'belastingwet' in de zin van de AWR te vallen. Dit brengt met zich dat anders dan bij het EU-Arbitrageverdrag en belastingverdragen, welke niet binnen de reikwijdte van het begrip 'belastingwet' vallen, het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming van toepassing is op de Wet fiscale arbitrage. Indien een afwijzing van een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure dan niet is aangewezen als een voor bezwaar vatbare beschikking, heeft de belastingplichtige geen toegang tot de algemene bestuursrechter bij een dergelijke afwijzing. Het lijkt erop dat Nederland op dit punt de Geschilbeslechtsrichtlijn niet onjuist of onvolledig heeft geïmplementeerd, waardoor richtlijnconforme interpretatie of een rechtstreeks beroep op de richtlijn niet voor de hand liggen. Indien de vraag zou worden voorgelegd of de Geschilbeslechtsrichtlijn in overeenstemming is met primair Unierecht (in het bijzonder: het Handvest voor de grondrechten van de Europese Unie), zal het Hof van Justitie van de Europese Unie slechts marginaal toetsen en zou de uitkomst van een dergelijke procedure ook in principe geen onmiddellijk rechtsherstel bieden aan de belastingplichtige.

De wetgever zou er, zonder daarmee in strijd te handelen met de Geschilbeslechtsrichtlijn, voor kunnen kiezen om ook rechtsbescherming open te stellen bij het afwijzen van een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure op grond van de Wet fiscale arbitrage. Het zou de wetgever dan ook sieren als de afwijzing van een verzoek tot het initiëren van de arbitrageprocedure voor alle verschillende rechtsgronden aangemerkt zou worden als een voor bezwaar vatbare beschikking in de zin van art. 26 lid 1 onderdeel b AWR, zoals dat in de Fiscale verzamelwet 2023 ten aanzien van de onderlinge overlegprocedure is geregeld.